

Audience publique du 11 juillet 2012

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28652 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 20 mai 2011 par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 janvier 2011 prise suite à une demande de remise gracieuse visant l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2010 et d'une décision du même directeur du 21 janvier 2011 prise sur réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 octobre 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions attaqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en sa plaidoirie à l'audience publique du 20 juin 2012.

En date du 19 janvier 2005, le bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions Directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000.

Par un courrier daté du 13 avril 2005, Monsieur ... a introduit auprès du directeur de l'administration des Contributions Directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre ce bulletin.

En date du 30 décembre 2010, Monsieur ... introduisit auprès du directeur une demande de remise gracieuse des intérêts de retard grevant l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2010.

Par décision du 7 janvier 2011, répertoriée sous le n° ... du rôle, le directeur rejeta cette demande de remise gracieuse dans les termes suivants :

« Vu la demande présentée le 30 décembre 2010 par le sieur ..., demeurant à L-..., ayant pour objet une remise d'intérêts par voie gracieuse grevant l'impôt sur le revenu de l'année 2008 et 2010 ;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable, la perception des intérêts apparaît comme constituant une rigueur compatible avec le principe de l'équité ;

Considérant qu'il n'y a pas à la base de la tardiveté du versement des impôts dus, des circonstances particulières qui font que la mise en compte des intérêts de retard par application de l'article 155 L.I.R. est contraire à l'équité au sens de l'article 131 AO ;

Considérant que pour l'année 2010, l'imposition n'étant pas encore établie, que dans la mesure où la fixation effective de l'impôt du requérant devrait déclencher une cote d'impôt inférieure aux avances débitées, un recalcul des intérêts mis en compte sera opéré en conséquence ;

PAR CES MOTIFS,

DECIDE,

La demande en remise gracieuse est rejetée ».

Par une décision du 21 février 2011, répertoriée sous le n° ... du rôle, le directeur prit position comme suit à la réclamation introduite par Monsieur ... contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000 :

« Nach Einsicht der am 14. April 2005 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., wohnhaft in L-..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000, ergangen am 19. Januar 2005, anfight;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung zuerst, dass der Reklamant sein Rechtsmittel zwar in englischer Sprache unterbreitet hat aber darum bittet, die Entscheidung in einer deutschen Fassung zu erhalten;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt

*1) den Pauschalabzug der Fahrkosten zu niedrig berechnet hätte und
2) eine Dienstentlassungsentschädigung nicht mit einem ermässigten Steuersatz veranlagt habe;*

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

1) zu Pauschalabzug der Fahrkosten

In Erwägung, dass laut Artikel 105bis, Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) die Fahrtkosten des Steuerpflichtigen zwischen seinem Wohnsitz und seiner Arbeitsstätte als Werbungskosten abziehbar sind in Höhe eines Pauschalabzugs;

Dass der pauschale Abzug ohne Berücksichtigung des vom Steuerpflichtigen tatsächlich gewählten Verkehrsmittels ermittelt wird und abhängig ist von der Entfernung vom Hauptort der Gemeinde, auf deren Gebiet der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat;

In Erwägung, dass der Reklamant seinen Arbeitsplatz vom 1. Mai 2000 an gewechselt hat; dass der Ort seiner Arbeitsstätte von diesem Zeitpunkt an von der Gemeinde ... zu der Gemeinde ... gewechselt hat;

Dass die zu berücksichtigenden Entfernungen gemäß Ministerialreglement vom 28. Dezember 1990, in Ausführung von Artikel 105bis, Absatz 2 LIR, bestimmt werden und hier, von ... nach beziehungsweise ... und ... mit jeweils 5 und 11 Einheiten festgelegt wurden;

In Erwägung, dass Artikel 105bis, Absatz 3 L.I.R. festlegt: Falls die Lage des Steuerpflichtigen sich infolge eines Wohnsitz- oder eines Arbeitsplatzwechsels ändert, wird die neue Lage nur berücksichtigt, wenn sich hierdurch eine Vermehrung der Entfernungseinheiten ergibt; dass in diesem Fall die neue Sachlage sich ab dem Anfang des Monats, in dem die Änderung erfolgt ist, auswirkt;

In Erwägung, dass in dem strittigen Jahr folgendermaßen zu verfahren ist:

Strecke von ... nach ...: (5 x 3.900 x 4/12 i.e.) 6.500 Franken,

Strecke von ... nach ...: (11 x 3.900 x 8/12 i.e.) 28.600 Franken;

dass somit ein Pauschalabzug für Fahrtkosten von 35.100 Franken anzuerkennen ist;

2) zu der Dienstentlassungsentschädigung

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer in dem strittigen Jahr von seinem Arbeitgeber bis zu seiner Entlassung am 30. April 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von ... Franken erhalten hat; dass, laut Lohnbescheinigungen, darin eine Entschädigung (indemnités de départ) von ... Franken, die vom Arbeitgeber steuerfrei gelassen wurde, enthalten ist; dass das Steueramt diese jedoch als gewöhnliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt hat und der Reklamant darum bittet diese zu einem ermässigten Steuersatz zu veranlagern;

In Erwägung, dass der Reklamant zusätzlich eine Auszahlung („Rémunération“) in Höhe von ... Franken erhalten hat, auf welcher der Arbeitgeber eine Steuer in Höhe von ... Franken zurückbehalten hat und reguläre Bezüge für die Arbeitszeit vom 1. Januar bis zum 30. April 2000 von (...) ... Franken;

In Erwägung dass laut Artikel 115, Absatz 9 L.I.R., in der 2000 gültigen Fassung, eine Abgangsentschädigung einkommensteuerfrei bleibt bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 Franken oder, sofern (wie in vorliegendem Falle) der nachfolgende Betrag höher ist, bis zum Höchstbetrag von sechsmal den durchschnittlich gewährten Bruttomonatsgehältern, die unmittelbar der Kündigungsbekanntgabe vorhergingen, vorausgesetzt, dass eine zwölfmonatige Beschäftigung bei demselben Arbeitgeber bestanden hat;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer seit dem 1. Mai 1997 bei demselben Arbeitgeber angestellt war und ein Bruttomonatsgehalt von (...) ... Franken bezogen hat; dass demgemäß (6 x ... =) ... Franken steuerfrei verbleiben könnten;

In Erwägung, dass die erhaltene Abgangsentschädigung von ... Franken unter diesem Höchstbetrag von ... Franken liegt und mithin ganz steuerfrei bleiben kann;

3) zu der Gehaltsnachzahlung für die Jahre 1997, 1998 und 1999

In Erwägung, dass es dem Steuerdirektor, im Anfechtungsverfahren, in Ausführung des § 243 AO obliegt, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln, ungebunden an die Anträge des Reklamanten; dass dabei die Möglichkeit der Verböserung (reformatio in pejus) nicht ausgeschlossen bleibt;

In Erwägung, dass aus den Anlagen zur Einkommensteuererklärung des strittigen Jahres hervorgeht, dass der Rechtsmittelführer den Betrag von ... Franken erhalten hat um Bezüge aus den Jahren 1997 bis 1999 richtig zu stellen (redressement traitement 1997-1999);

In Erwägung, dass laut Artikel 132, Absatz 1 n° 2a L.I.R. außerordentliche Einkünfte vorliegen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die sich wirtschaftlich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr beziehen und die in einem einzigen Jahr steuerpflichtig werden, aus Gründen, die sich dem Willen des Empfängers und des Schuldners der Einkünfte entziehen;

In Erwägung, unbestritten, dass in diesem Fall die Bezüge für einen Zeitraum ausbezahlt wurden, der vor dem zu veranlagenden Steuerjahr liegt; dass davon ausgegangen werden kann, dass die verzögerte Entlohnung zwar nicht auf einer willentlichen Entscheidung des Reklamanten beruht, dass die verspätete Auszahlung jedoch auch auf einen vom Arbeitgeber unabhängigen Grund zurückzuführen sein muss;

In Erwägung, im Allgemeinen, dass Auszahlungen von Bezügen, die sich auf zurückliegende Perioden beziehen, nicht als unabhängig vom Willen des Arbeitgebers zu betrachten sind in allen Fällen, in denen diese Beträge nicht auf Grund eines Gerichtsurteils oder einer gesetzlichen oder regulierenden Bestimmung fließen («d'une façon générale les paiements ... de traitements pour le passé ne sont pas à considérer comme indépendants de la volonté de l'employeur toutes les fois que ces paiements ne sont pas imposés par une décision judiciaire ou une disposition légale ou réglementaire») (document parlementaire 5714, p. 276) ;

In Erwägung, dass nachträgliche Entgelte die im Zusammenhang mit dem gewöhnlichen Gehalt beruhen, keine außerordentlichen Einkünfte darstellen, es sei denn, die Auszahlung erfolgt zweifelsfrei aus Gründen, die unabhängig sind vom Willen des Arbeitgebers und auf die er keinen Einfluss hatte (qu'en ce qui concerne le paiement d'arriérés de rémunérations ordinaires, elles ne constituent un revenu extraordinaire, les autres conditions étant remplies, que «lorsque le retard dans les paiements est manifestement dû à des circonstances étrangères à la volonté de l'employeur, p.ex. à une situation financière précaire » (document parlementaire ibid.);

In Erwägung, dass mithin zurecht angenommen werden kann, dass das verspätete Zurverfügungstellen nicht auf eine freie Entscheidung des Arbeitnehmers zurückzuführen ist; dass dies jedoch nicht auch vom Arbeitgeber angenommen werden kann der in regelmäßigen Abständen (normalerweise monatlich) für die Überweisung der geschuldeten Bezüge sorgt; dass die Nachzahlungen für die Jahre 1997, 1998 und 1999, die mithin, da sie weder auf einer gerichtlichen

Verfügung noch einer rückwirkenden Änderung von legalen Vorschriften beruhen, nicht auf Gründen beruhen, die außerhalb des Willens des Schuldners der Einkünfte (Arbeitgeber), in einem einzigen Jahr steuerpflichtig werden;

In Erwägung, dass somit die in Artikel 132 L.I.R. gestellten Bedingungen in diesem Fall nicht erfüllt sind und die Gehaltsnachzahlungen als gewöhnliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund von Artikel 95 L.I.R. mit dem normalen Steuersatz zu veranlagten sind;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;

In Erwägung, dass für die Einzelheiten des zu ändernden Einkommensteuerbescheids des Jahres 2000 auf den Anhang verwiesen wird, welcher ein wesentlicher Bestandteil der Entscheidung ist;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Anfechtung ist zulässig,

ändert den angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 und setzt infolgedessen die Einkommensteuer des Jahres 2000, Beschäftigungsfonds inbegriffen, auf ... Franken fest;.

verweist zur Durchführung an das Steueramt ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 mai 2011, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre les deux décisions précitées du directeur du 7 janvier et 21 février 2011.

Monsieur ... n'ayant pas indiqué quel recours il entend introduire, il y a lieu d'admettre qu'il a entendu introduire le recours prévu par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur rendue en matière de remise gracieuse d'impôts, de manière que le tribunal est compétent pour statuer sur un recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 7 janvier 2011.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, précitée, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt. Il s'ensuit que le tribunal est encore compétent pour connaître d'un recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 21 février 2011.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours à plusieurs titres.

En ordre principal, il estime que le recours serait à déclarer irrecevable pour avoir été introduit en violation de l'article 3 de la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues, en ce que la requête introductive n'est pas rédigée dans une des langues visées audit article 3, à savoir le français, l'allemand ou le luxembourgeois, mais en langue anglaise.

En ordre subsidiaire, il conclut à l'irrecevabilité *ratione temporis* du recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 7 janvier 2011.

A titre encore plus subsidiaire, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il est dirigé à la fois contre une décision directoriale prise en matière de remise gracieuse et contre une décision du directeur prise sur réclamation, tout en contestant la connexité entre ces deux décisions et en soulignant que celles-ci auraient des objets différents, porteraient sur des situations de fait différentes, auraient trait à des années d'imposition différentes et reposeraient sur des fondements différents.

Enfin, le représentant étatique conclut à l'irrecevabilité du recours pour violation de l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, au motif que la requête introductive d'instance n'indiquerait ni les faits, ni les moyens concrets à la base du recours.

Monsieur ... n'a pas pris position par écrit par rapport à ces moyens d'irrecevabilité, si ce n'est qu'il a admis dans la requête introductive d'instance que le recours dirigé contre la décision directoriale du 7 janvier 2011 a été introduit après l'expiration du délai de recours.

Il convient de prime abord de prendre position par rapport au moyen d'irrecevabilité *ratione temporis* du recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 7 janvier 2011 prise en matière de remise gracieuse.

Conformément à l'article 8 (3) 4. de la loi du 7 novembre 1996, précitée, le délai pour introduire un recours en réformation contre une décision du directeur prise sur le fondement du paragraphe 131 AO est de trois mois.

S'il est vrai qu'il ne se dégage pas des éléments du dossier à quelle date la décision du directeur du 7 janvier 2011 a été notifiée à Monsieur ..., force est de constater que ce dernier n'allègue pas qu'il n'aurait pas reçu notification de ladite décision, ni qu'il l'aurait reçue tardivement, ni ne conteste-t-il la validité de la notification, admettant au contraire dans la requête introductive d'instance que son recours a été introduit en dehors du délai de recours. Dans ces conditions, le tribunal est amené à retenir qu'il est raisonnable d'admettre que la notification a eu lieu bien avant un délai de trois mois ayant précédé le dépôt du recours le 20 mai 2011, et que partant le délai de recours a commencé à courir bien avant ce délai. Il s'ensuit que le recours, pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 7 janvier 2011, a été introduit en dehors du délai légal et est partant à déclarer irrecevable.

Quant à la recevabilité de la requête dans la mesure où elle est rédigée en langue anglaise, il y a lieu de constater que ni la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues, ni aucune autre disposition légale ne sanctionne explicitement d'irrecevabilité une requête rédigée dans une langue autre que les trois langues officielles du Grand-Duché de Luxembourg. A considérer néanmoins que la requête introductive d'instance ne répond pas aux exigences en matière d'emploi des langues du fait de sa rédaction en langue anglaise, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999, précitée,

d'avoir égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or force est au tribunal de constater que le délégué du gouvernement non seulement a pu utilement prendre position dans le délai lui imparti à partir de la date du dépôt de la requête, mais qu'il n'a invoqué par ailleurs aucune lésion de ses droits de la défense du seul fait de la rédaction en langue anglaise de la requête introductive.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité fondé sur une violation de la loi du 24 février 1984, précitée, est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Quant au moyen fondé sur une violation de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, en ce que la requête introductive d'instance ne contiendrait ni un exposé des faits, ni un exposé des moyens, il convient de prime abord de relever que dans la mesure où le tribunal vient de déclarer irrecevable le recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision directeur du 7 janvier 2011, ce moyen sera examiné uniquement par rapport au volet de la requête dirigé contre la décision du directeur du 11 février 2011.

En vertu de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999, la requête introductive doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, ainsi que l'objet de la demande.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. *L'exceptio obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne d'une nullité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense.

S'il suffit que cet exposé soit sommaire, la requête introductive d'un recours ne doit cependant pas rester muette sur les moyens à son appui, elle ne doit pas être dépourvue des indications indispensables et elle doit contenir des conclusions. Une insuffisance initiale constitue un vice entachant la requête introductive d'instance et ne saurait être ni purgée par un renvoi à des pièces jointes, ni par des explications orales à l'audience.

Pareillement, il ne saurait être admis que les demandeurs libellent une prétention seulement dans son résultat escompté en fait. Afin de pouvoir utilement réformer ou annuler une décision administrative, le tribunal est amené à statuer par rapport aux moyens tant en fait qu'en droit qui lui sont soumis, mais il ne lui appartient pas, en l'absence de moyens concrètement soumis, d'instruire de sa propre initiative une demande lui adressée.

Dès lors, en l'absence de l'invocation de moyens susceptibles d'entraîner l'annulation ou la réformation de la décision en question, il n'appartient pas au tribunal administratif de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base des conclusions de la partie demanderesse. Dans ce cas, le tribunal doit constater que l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999 a été violé dans la mesure où la requête ne contient pas un exposé sommaire des moyens.

Force est de constater qu'en l'espèce, si la décision critiquée se dégage à suffisance de la requête introductive d'instance, à savoir en l'occurrence celle du directeur du 21 février 2011, le

tribunal est amené à retenir que dans la requête introductive, Monsieur ... se limite à expliquer le résultat escompté de son recours, à savoir, d'une part, l'octroi d'intérêts de retard sur des sommes qu'il estime être en droit de réclamer à l'Etat, et, d'autre part, le maintien du bulletin visant l'année fiscale 2000 et le remboursement d'un montant de ... euros qu'il estime avoir payé à tort à titre d'impôt en rapport avec le traitement fiscal d'arriérés de salaire touchés par lui et visant les années 1997, 1998 et 1999. Or, le demandeur reste en défaut de fournir de façon claire un exposé au moins sommaire des faits à la base de ses prétentions, ni ne fournit-il un exposé sommaire des moyens susceptibles de les justifier. Monsieur ... se limite à contester que le directeur a traité ces arriérés de salaire de façon différente de ce qui semble avoir été fait dans le bulletin d'impôt, et demande à ce que le bulletin initial soit maintenu, sans donner la moindre explication en fait ou en droit de nature à justifier sa contestation, respectivement sa prétention. Il ne fournit pas d'avantage des moyens susceptibles de justifier sa prétention au paiement d'intérêts de retard, voire même des explications permettant de dégager clairement à quel paiement sa demande en paiement d'intérêts de retard est liée.

Dans ces conditions, Monsieur ..., d'une part, a mis le tribunal dans l'impossibilité d'examiner utilement son recours, étant entendu, tel que cela a été retenu ci-avant, que le tribunal ne saurait suppléer à la carence du demandeur et rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base des conclusions de celui-ci et, d'autre part, a mis la partie étatique dans l'impossibilité de préparer utilement sa défense, étant relevé à cet égard que le délégué du gouvernement s'est limité à renvoyer à la motivation de la décision du directeur et à constater pour le surplus que le demandeur n'a fourni aucun moyen à l'appui de ses prétentions.

Le tribunal est ainsi amené à constater une insuffisance au niveau de la requête introductive d'instance au regard des exigences légales pré-indiquées en ce qui concerne l'exposé des faits et des moyens à son appui devant entraîner l'irrecevabilité du recours, sans que cette conclusion soit éternuée par le fait que Monsieur ... a comparu personnellement et sans l'assistance d'un professionnel de la postulation, la possibilité accordée aux justiciables de défendre eux-mêmes leur cause devant le tribunal administratif en la présente matière n'emportant pas pour autant dispense du respect des exigences procédurales en la matière, telles que prescrites par l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999.

Cette conclusion n'est pas non plus éternuée par les explications orales fournies à l'audience des plaidoiries par Monsieur ..., dans la mesure où, indépendamment de la question de la pertinence de ces explications, la procédure devant les juridictions administratives est essentiellement écrite, de sorte qu'une partie n'est pas admise à présenter des moyens nouveaux pour la première fois oralement lors des plaidoiries, au regard des exigences de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 et afin de garantir les droits de la défense de la partie adverse.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à déclarer irrecevable pour libellé obscur, sans qu'il y ait lieu de se prononcer sur les autres moyens d'irrecevabilité soulevés par le délégué du gouvernement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable ;

condamne Monsieur ... aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 11 juillet 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 11.07.2012

Le Greffier du Tribunal administratif